

PUS-OP/008/48/2011

Opinia prawna w sprawie prowadzenia egzekucji na podstawie tytułów wykonawczych wystawionych na zaliczki.

Po zapoznaniu się z treścią zapytania Ref. Zabezpieczeń i Odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe z dnia 27.01.2011r i na podstawie stanu faktycznego i prawnego tam wskazanego, stwierdzam co następuje.

W sprawie przedstawiono następujący stan faktyczny:

Podatnik posiada na karcie kontowej zaległość w podatku dochodowym od osób fizycznych w/g stawki 19% z tyt. **zaliczek** za poszczególne m-ce 2004r. :

m-c 09,11,12/2004r.- kwota ogółem _____.

Tytuły wykonawcze wystawione zostały na zaległości wynikające z tyt. zaliczek w dniach 05,11,2004 i 11,01,2005r.

Zaległości zostały zabezpieczone wpisem hipoteki do KW _____ podstawa wpisu tyt. wykonawcze za poszczególne m-ce zaliczek za 2004r./ w/g stanowiska z dn.26.01.2011r.- bieg terminu przedawnienia od dnia 06.11.2007r.

Z uwagi na możliwość podjęcia egzekucji z nieruchomości zgodnie z art.110 § 2 ustawy z dnia 17.06.1966r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji /Dz. U. Nr 229 poz.1954 z 2005r. z późn. zm./ " egzekucja administracyjna z nieruchomości może być prowadzona tylko w celu wyegzekwowania należności pieniężnych określonych lub ustalonych w ostatecznym orzeczeniu".

W dniu 30.12.2010r.- została wydana decyzja określająca wysokość zobowiązania za 2004r. / do zapłaty pozostaje kwota _____ zł./

Po przypisaniu na karcie kontowej w 2011r. decyzji określającej wysokość zobowiązania w podatku doch. od osób fizycznych za 2004r. powstaje sytuacja przedawnienia zobowiązania podatkowego z końcem 2010r. / brak tyt. wykonawczego i okoliczności wpływających na przerwanie biegu przedawnienia./

Pytanie:

Czy można dokonać modyfikacji istniejących tytułów wykonawczych wystawionych na zaległości z zaliczek za 2004r./ w zakresie nowej podstawy wystawienia tytułu wykonawczego tj. decyzji określającej / i czy takie tytuły mogą być podstawą do prowadzenia egzekucji z nieruchomości.

Odpowiadając na pierwsze pytanie stwierdzić należy, że taka modyfikacja mogłaby być uznana za niedopuszczalną. Powyższe wynika z brzmienia § 9 ust. 1b. ⁽¹⁸⁾ ROZPORZĄDZENIA MINISTRA FINANSÓW z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji tj. jeżeli w trakcie postępowania egzekucyjnego zostanie wydane orzeczenie określające lub ustalające inną wysokość należności pieniężnej niż objęta tytułem wykonawczym, wierzyciel niezwłocznie aktualizuje tytuł wykonawczy w ten sposób, że wypełnia pierwszą stronę druku tytułu wykonawczego, a drugą stronę opatruje pieczęcią urzędową oraz podpisem i pieczęcią upoważnionej osoby. Dwa egzemplarze tych stron, oznaczone wyrazem "aktualizacja", wierzyciel przesyła organowi prowadzącemu egzekucję.

W niniejszej sprawie tytuł wykonawczy został wystawiony na zaliczkę i trudno przyjąć, że zostało wydane orzeczenie, które zmieniło wysokość zaliczki. Orzeczenie dotyczy zobowiązania rocznego, a nie zaliczek.

Należy jeszcze wskazać, że zgodnie z pismem Ministerstwa Finansów z dnia 23.08.2001r

nr SP2-K-861-277-271/01 Ministerstwo stało na stanowisku, że po zakończeniu roku podatkowego brak jest podstaw do likwidowania tytułów wykonawczych na zaliczkę w opisanych tam sytuacjach, a jedynie należy je odpowiednio zmodyfikować. Zakładam, że taki sposób postępowania zastosowano w niniejszej sprawie i nie zlikwidowano tytułów wystawionych na zaliczki po zakończeniu roku podatkowego, a jedynie odpowiednio do zeznania rocznego je zmodyfikowano. Tym samym nie został wystawiony nowy tytuł wykonawczy na zobowiązanie roczne i nie była prowadzona egzekucja na podstawie tegoż tytułu.

Obecnie prowadzenie postępowania egzekucyjnego nadal na podstawie tytułów wystawionych na zaliczkę wydaje się nieprawidłowe. W analogicznej sprawie Izba Skarbowa w Katowicach w sprawie PPC3[REDAKTOWANE] z dnia 23.11.2010r. zajęła następujące stanowisko: "Zobowiązanie z tytułu zaliczek na podatek dochodowy powstaje z mocy prawa z dniem upływu terminu płatności zaliczki i wygasa z datą zakończenia roku podatkowego. Po tym terminie bowiem zaliczka na podatek dochodowy od osób fizycznych płatna w danym roku podatkowym, jest rozliczana w rocznym zeznaniu podatkowym składanym po upływie roku kalendarzowego, z którego może wynikać ewentualne zobowiązanie podatkowe. Powstanie jednak takiego zobowiązania podatkowego lub ostatecznie nadpłaty podatku za konkretny rok podatkowy oznacza utratę bytu prawnego zaliczki na ten podatek. Bezsprzecznie zobowiązanie podatkowe dochodzone od podatnika wynikało z zadeklarowanej zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych, a więc z powyższą zasadą, możliwe było jej egzekwowanie wyłącznie do końca 2003r. W żadnym natomiast przypadku zaliczka na podatek dochodowy po upływie roku kalendarzowego, którego dotyczyła, nie może zastępować zobowiązania w tym podatku, nawet jeśli wykazane zostało w zeznaniu rocznym w wysokości odpowiadającej zaliczce. Stosując się bowiem do wymogu art. 27 §1 ustawy egzekucyjnej, tytuł wykonawczy musi zawierać prawidłowo wypełnione, wymienione w tym przepisie elementy, czego nie można powiedzieć po 31.12.2003r o tytule wykonawczym dotyczącym zaliczek na podatek dochodowy podatnika za marzec 2003r. Przede wszystkim inna jest już data deklaracji (zeznania)-rubryka formularza tytułu wykonawczego, inny też rok/okres którego dotyczy podatek, zupełnie inny po 31.12.2003r termin, od którego nalicza się odsetki za zwłokę, gdyż późniejszy jest termin płatności zobowiązania podatkowego, przewidziany ustawowo na 30 kwietnia roku następnego.(...)W związku z tym, że utrata wymagalności obowiązku dochodzonego na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego na zaliczkę musi skutkować z nakazu art. 59 § 1 pkt 2 ustawy egzekucyjnej koniecznością umorzenia postępowania egzekucyjnego- w przedstawionym stanie faktycznym i prawnym sprawy należało postanowić jak na wstępie" (tj. umorzyć postępowanie egzekucyjne).

Podobny pogląd wyraził NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 14.12.2005r (II FSK 84/05-niepublikowany) . W innym orzeczeniu NSA z dnia 14.12.2005r (II FSK 84/05) sąd przyjął, że „w żadnym razie nie można twierdzić, że zaliczka na podatek jako samoistne świadczenie zobowiązaniowe wygasa tylko i wyłącznie w przypadkach określonych w art. 59 § 1 u.p.e.a. Tylko przypadek polegający na zwolnieniu płatnika z obowiązku pobrania zaliczek na podatek (art. 22 § 2 ord. pod.) czy ograniczenie poboru zaliczek na podatek (art. 22 § 2a ord. pod.), które to instytucje może wykorzystać podatnik, nie wymienione w art. 59 § 1 ord. pod. wskazują że w przypadku wygasania zobowiązań z tytułu zaliczek w przepisie tym nie zostały wymienione wszystkie przypadki wygaśnięcia tego zobowiązania. Powstanie zobowiązania podatkowego oznacza, że z tą chwilą zobowiązanie podatkowe z tytułu zaliczek na podatek traci swój byt prawny, a więc sytuację, w której organ podatkowy nie tylko, że nie może ustalić innej wysokości zaliczek niż zadeklarowana, ale i nie może też tych zaliczek egzekwować, gdyż utraciły one swój byt prawny. Utrata bytu prawnego oznacza, że zobowiązanie z tytułu zaliczek na podatek nie może być jako

wygaste, wykonywane w drodze postępowania egzekucyjnego. Wygaśnięcie obowiązku zgodnie z art. 33 pkt 1 w zw. z art. 59 § 1 pkt 2 u.p.e.a. jest podstawą umorzenia postępowania egzekucyjnego. „

Tym samym przyjmując wykładnię organu nadzoru oraz w/w linię orzecznictwa należałoby stwierdzić, że po upływie roku podatkowego zaliczki na podatek tracą swój byt prawny, a tym samym tracą podstawę tytułu wykonawczy wystawiony na zaliczki do prowadzenia na jego podstawie egzekucji administracyjnej z tytułu zaliczek. W sytuacji jednak zabezpieczenia tychże zaliczek wraz z odsetkami za zwłokę hipoteką kaucyjną zasadne jest rozważenie dalszego dochodzenia tychże odsetek, gdyż utarta bytu prawnego zaliczek nie oznacza utarty bytu prawnego odsetek należnych od tych zaliczek. Co do zasady dochodzenie odsetek od zaliczek winno odbywać się na podstawie wydanej decyzji w trybie art. 53a ordynacji podatkowej. W niniejszej sprawie jednak problem sprowadza się do kwestii przedawnienia przedmiotowych odsetek. Z obowiązującej linii orzecznictwa NSA wynika, że bieg terminu przedawnienia odsetek rozpoczyna się z końcem roku podatkowego, w którym powstał termin płatności zaliczek. W niniejszej sprawie co do zasady odsetki od zaliczek za 2003r uległyby przedawnieniu z upływem 2008r, jednakże należy zwrócić uwagę na fakt, iż urząd dokonał zabezpieczenia podatku za konkretne miesiące hipoteką kaucyjną przez wpis tego prawa do KW prowadzonej dla nieruchomości podatnika. Zasadne zatem wydaje się twierdzenie, że przedmiotowo odsetki są zabezpieczone do kwoty ujętej w KW. Zgodnie z art. 34 § 1 Ordynacji podatkowej Skarbowi Państwa i jednostce samorządu terytorialnego przysługuje hipoteka na wszystkich nieruchomościach podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osób trzecich z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2, a także z tytułu zaległości podatkowych w podatkach stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości, zwana dalej "hipoteką przymusową".

Zaległością podatkową zaś jest podatek nie zapłacony w terminie, a także nie zapłacona w terminie zaliczka lub rata podatku (art. 51 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej).

W tak zaistniałym stanie faktycznym i prawnym można byłoby rozważyć ograniczenie tytułu wykonawczego wystawionego na zaliczki do kwoty należnych odsetek. Taki tryb postępowania wydaje się właściwym, aczkolwiek z cytowanych wyżej orzeczeń i stanowisk wynika, że prowadzenie egzekucji na podstawie tytułów wystawionych na zaliczkę jest bezzasadne i postępowanie winno ulec umorzeniu. Ze stanowiska Ministerstwa Finansów zaś zawartego w piśmie z dnia 30.09.2009r nr PK4/8012/149/JWA/09/4848, które wprawdzie dotyczy podatku zryczałtowanego od przychodów ewidencjonowanych, jednakże zasady dotyczące zaliczek na podatek należy odpowiednio stosować do podatku zryczałtowanego wynika, że po zakończeniu roku podatkowego można dochodzić odsetek od zaliczek na podatek bez konieczności wydawania decyzji w trybie art. 53a ordynacji podatkowej albowiem tylko wtedy, gdy organ weryfikuje wysokość zaliczek na podatek zobowiązany jest wydać decyzję z art. 53a ordynacji podatkowej. Z brzmienia art. 53a wynika również, że organ może wydać przedmiotową decyzję gdy podatnik nie zapłacił należnych zaliczek. W niniejszej sprawie jednak wydanie takiej decyzji jest niezbędne, albowiem dla prowadzenia egzekucji z nieruchomości, koniecznym jest prowadzenie jej na podstawie ostatecznych decyzji podatkowych (patrz art. 110 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w świetle którego egzekucja administracyjna z nieruchomości może być prowadzona tylko w celu wyegzekwowania należności pieniężnych określonych lub ustalonych w decyzji ostatecznej lub wynikających z orzeczenia sądu zaopatrzonego w klauzulę wykonalności oraz z tytułu wykonawczego, o którym mowa w art. 44 ustawy o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz art. 16 ustawy o udzielaniu przez Skarb Państwa wsparcia instytucjom

finansowym) . Zgodnie z art. 104 ustawy z dnia 06.07.82r o księgach wieczystych i hipotece (Dz.U.01.124.1361 j.t. z późn. zm.) hipoteka kaucyjna zabezpiecza odsetki oraz koszty postępowania mieszczące się w sumie wymienionej we wpisie hipoteki.

Zatem odsetki od zaliczek są zabezpieczone hipotecznie do wysokości sumy zawartej we wpisie hipoteki , a wydanie decyzji w trybie art. 53a ordynacji podatkowej w niniejszej sprawie jest konieczne z uwagi na brzmienie art. 110 § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jeżeli nie wystąpiły żadne okoliczności mające wpływ na bieg terminu przedawnienia, a zobowiązanie z tytułu odsetek zostało jedynie zabezpieczone hipoteką przymusową (co oznacza, że po upływie terminu przedawnienia może być dochodzone tylko z przedmiotu hipoteki - art. 70 par. 8 ordynacji podatkowej).

potwierdzenie
odbiór 15.02.2011
M. Jędrzejewski

Marzena Kromolowska

RADCA PRAWNY
Op-C 424 / 99